

Мазорук Елена Сергеевна

**Развитие государственного налогового администрирования  
трансфертных цен**

Специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва 2012

Работа выполнена в Российском экономическом университете  
имени Г.В. Плеханова

**Научный руководитель**

- доктор экономических наук, профессор  
Маршавина Любовь Яковлевна

**Официальные оппоненты:**

- Гретченко Анатолий Иванович  
доктор экономических наук, профессор, НОУ  
ВПО "Международный институт бизнес-  
тренинга", ректор

- Мельникова Надежда Петровна  
кандидат экономических наук, доцент,  
ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при  
Правительстве РФ», профессор

**Ведущая организация**

- ФГБОУ ВПО «Российский  
государственный торгово-экономический  
университет» НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



Защита состоится 19 октября 2012 г. в 13.00 часов на заседании  
диссертационного совета Д212.196.02 при Российском экономическом университете  
имени Г.В. Плеханова по адресу: 117997, Москва, Стремянный пер., 36.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Российского экономического  
университета имени Г.В. Плеханова.

Автореферат разослан «18 » сентября 2012 г.

Ученый секретарь диссертационного совета

A handwritten signature in dark ink, appearing to be 'Lyubov' followed by a stylized surname.

Маршавина Любовь Яковлевна

## **I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы диссертации.** В настоящее время применение корпорациями трансфертных цен является объективным процессом, без которого их коммерческая деятельность не представляется возможной. При этом одной из причин использования трансфертных цен является желание корпораций минимизировать свои налоговые обязательства, что приводит к недополучению налоговых платежей бюджетом одной из стран, налоговыми резидентами которых являются подразделения корпорации, участвующие в сделке. В этой связи налоговое администрирование трансфертных цен является также объективным и необходимым явлением. При этом в связи с особенностями законодательства о трансфертном ценообразовании, которое не может содержать четких инструкций по применению трансфертных цен для каждого из типов сделок, налоговое администрирование трансфертных цен отличается от администрирования иных составляющих налоговой системы.

В международной практике и в российском законодательстве не разработано механизма государственного администрирования трансфертных цен в целях налогообложения, который бы позволил контролировать цены по возникающим в настоящее время новым типам взаимоотношений между подразделениями корпорации, такими как сделки по передаче нематериальных активов, осуществление сделок в области электронной коммерции. Однако такой механизм администрирования необходим в связи с увеличивающимся влиянием трансфертных цен на налоговые платежи.

Актуальность темы исследования обусловлена необходимостью:

- разработки методологических подходов к государственному администрированию трансфертных цен в целях налогообложения;
- определения методов трансфертного ценообразования и способов их эффективного применения в современных условиях;
- повышения эффективности проведения государственного налогового контроля в сочетании с совершенствованием законодательства в этой области.

Степень научной разработки проблемы повышения эффективности налогового администрирования трансфертного ценообразования определяется высокой востребованностью исследований данной проблемы. В работах зарубежных авторов раскрыты вопросы методологии налогового администрирования трансфертных цен.

Российские исследователи уделяли внимание проблемам налогового администрирования в целом, проблемы администрирования трансфертного ценообразования освещены недостаточно подробно.

В этой связи представляется необходимой разработка эффективного механизма налогового администрирования трансфертных цен, включающего специфические методы налогового администрирования, а также правила применения таких методов и учитывающего особенности российской налоговой системы и опыт налогового регулирования, полученный международной практикой. При этом под эффективным механизмом налогового администрирования понимается такой механизм, при котором результаты налогового администрирования, в частности мобилизованные налоговые платежи, превышают затраты на осуществление администрирования в каждом конкретном случае.

В процессе работы над диссертацией использованы труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные вопросам налогового администрирования и трансфертного ценообразования: Гончаренко Л.И., Дадашева А.З., Касаткина Д.М., Князева В.Г., Козырина А.Н., Непесова К.А., Маршавиной Л.Я, Мишустина М.В, Чаплыгина М.А., Густава Андраде Мюллер Бригагао, Фернандо Веллосо, Джеймс Л. Гибсона, Джеймса Х. Доннелли – мл., Д. Иванцевича, Л. МакАулай, К.Р. Томкинса,

Серьезное внимание вопросам налогового администрирования трансфертного ценообразования уделяется Организацией экономического сотрудничества и развития, разработавшей Руководство по контролю за применением трансфертных цен, а также регулярно проводящей научные конференции и семинары, посвященные данному вопросу.

Объектом исследования является совокупность экономических отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, возникающих при осуществлении государственного налогового администрирования трансфертных цен.

Предметом исследования являются методы государственного налогового администрирования трансфертных цен.

Цель исследования состоит в разработке эффективного механизма государственного налогового администрирования трансфертного ценообразования, включая направления развития существующей в настоящее время законодательной базы.

Для достижения этой цели в диссертации поставлены следующие задачи:

- раскрыть содержание трансфертного ценообразования как явления;

- дать определение содержания государственного налогового администрирования трансфертного ценообразования, отвечающего современному этапу развития;
- выявить генезис государственного налогового администрирования трансфертных цен в России с целью определения направлений его совершенствования;
- изучить международный режим государственного администрирования трансфертных цен, а также опыт такого администрирования в развитых странах для выявления возможностей его использования в России;
- определить направления совершенствования государственного администрирования трансфертных цен в России;
- разработать критерии оценки эффективности деятельности налоговых органов по контролю за применением налогоплательщиками трансфертных цен.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в соответствии со специальностью 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит» Паспорта специальностей ВАК РФ (экономические науки), в части пп. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы», 2.17 «Бюджетно-налоговая политика государства в рыночной экономике», 2.22 «Институциональные основы развития государственного финансового мониторинга и контроля», 2.23 «Государственный контроль налоговых правонарушений», 3.17 «Исследование зависимости между ценой и налогообложением», 3.28 «Финансовый менеджмент».

**Методологической и теоретической основой диссертации** являются исследования российских и зарубежных ученых в области налогового администрирования и трансфертного ценообразования, международные и национальные правовые акты в области государственного администрирования трансфертных цен. В ходе исследования применялись системный, структурный, функциональный и нормативный анализ, метод логического исследования, теоретическое обобщение, а также моделирование.

**Научная новизна** проведенного исследования заключается в разработке модели эффективного государственного налогового администрирования трансфертного ценообразования, которая учитывает существующую законодательную базу в

Российской Федерации, а также международную практику налогового контроля за трансфертным ценообразованием.

На защиту выносятся следующие положения, содержащие научную новизну:

- дано авторское определение государственного налогового администрирования трансфертных цен, расширяющее существующие его трактовки посредством включения в него предварительного налогового контроля в форме соглашений о ценообразовании как механизма, повышающего эффективность налогового контроля;
- на основании анализа практики государственного налогового контроля трансфертных цен в России определены механизмы его совершенствования, заключающиеся в устранении основных причин его неэффективности: отсутствия специализации налоговых органов на осуществлении контроля за трансфертным ценообразованием, а также отсутствия методики выявления объектов контроля (контролируемых сделок) и процедур определения соответствия применяемых цен рыночному уровню;
- определены основные направления изменений, предполагаемых к внесению в раздел V.1 НК РФ, заключающиеся в уточнении методики расчета рыночного интервала рентабельности посредством применения ежегодных показателей рентабельности по сопоставимым компаниям, а также в развитии метода распределения прибыли, позволяющем его использовать в сделках с нематериальными активами, затратного метода и метода сопоставимой рентабельности с целью устранения коллизии их применения к сделкам по оказанию услуг;
- разработана модель государственного налогового администрирования трансфертных цен, раскрывающая содержание каждого из своих элементов и адаптированная к действующей нормативно-правовой базе в области налоговых проверок;
- выработана концепция разработки методических рекомендаций для налоговых органов по осуществлению ими контроля за использованием трансфертных цен в сделках по внутрикорпоративному финансированию, состоящая в выборе приоритетного метода определения соответствия цен

в сделке рыночному уровню и критериев сопоставимости долговых обязательств, а также источников информации о процентных ставках.

**Теоретическая значимость полученных научных результатов** диссертационного исследования состоит в развитии теории налогового администрирования, заключающемся в определении критериев оценки его эффективности и создании концепции разработки методических рекомендаций по осуществлению налогового контроля за трансфертным ценообразованием.

**Практическая значимость результатов диссертации** заключается в возможности их использования Министерством финансов РФ, Федеральной налоговой службой РФ в процесс разработки методики осуществления налогового администрирования, а также научно-исследовательскими институтами и центрами.

Материалы диссертации могут быть использованы при чтении курсов «Налоговое администрирование», «Международное налогообложение», «Налоговое планирование» в вузах экономического профиля.

**Апробация результатов.** Результаты диссертации использованы в научно-исследовательской работе для Счетной палаты РФ. Апробация диссертационного исследования была также осуществлена в рамках проведения консультационной работы по налоговому контролю за трансфертным ценообразованием в ЗАО «КПМГ».

Результаты диссертационного исследования освещались на конференции «Семинар – совещание руководителей и специалистов экономистов металлургических и горнорудных предприятий», состоявшейся 21 апреля 2012 г. в г. Москве, а также на научно-практических семинарах «Основные проблемы применения законодательства о трансфертном ценообразовании», проходивших с ноября 2011 г. по февраль 2012 г. в г. Москве.

**Публикации.** По результатам исследования опубликовано четыре статьи общим объемом 1,7 п.л., в т.ч. две статьи в журналах из списка ВАК России.

**Объем и структура диссертационного исследования.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, содержащих восемь параграфов, заключения, библиографического списка из 82 наименований и 1 приложения. Общий объем работы составляет 169 страниц, включая 4 таблицы и 2 рисунка.

## **II. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

1. Дано авторское определение государственного налогового администрирования трансфертных цен, расширяющее существующие его трактовки посредством включения в него предварительного налогового контроля в форме соглашений о ценообразовании как механизма, повышающего эффективность налогового контроля.

Понятие государственного налогового администрирования раскрывается в трудах многих российских и зарубежных ученых. Существующие подходы к определению данного понятия можно условно разделить на два направления. К первому направлению относятся максимально детализированные, определяющие причины, задачи и методы налогового администрирования, а определения, относящиеся ко второму направлению, ограничиваются только общими чертами, основной целью налогового администрирования. При этом в рамках второго направления авторами в качестве основной цели налогового администрирования выделяется полная и своевременная уплата налогоплательщиками налогов, что делает содержание налогового администрирования близким к налоговому контролю. Авторы первого направления считают налоговый контроль одним из важнейших или самым важным элементом налогового администрирования, при этом не выделяя иных элементов, которые могли бы по своей значимости быть сопоставимы с налоговым контролем.

Однако авторами ни в рамках первого, ни в рамках второго направления не рассматривается налоговое администрирование во взаимосвязи с предметом контроля. Определение налогового администрирования трансфертных цен должно быть дано с учетом особенностей трансфертных цен как предмета контроля, так как трансфертные цены являются существенной составляющей налоговой базы по различным видам налогов, в первую очередь по налогу на прибыль и НДС. В этой связи налоговое администрирование трансфертных цен должно представлять собой ряд эффективных мер, направленных на предотвращение использования налогоплательщиками в контролируемых сделках цен, не соответствующих рыночному уровню для избежания искажения налоговой базы по налогам, дающим наибольшие поступления в бюджет. Эффективность налогового администрирования представляет собой соотношение результатов администрирования (сумм мобилизованных налоговых платежей) и расходов, понесенных в связи с его осуществлением.



Особенности предмета налогового администрирования трансфертных цен делают такое администрирование совпадающим с налоговым контролем. Иные этапы налогового администрирования, выделяемые авторами второго направления, такие как государственное налоговое планирование и налоговое регулирование, в рамках осуществления налогового администрирования трансфертных цен не имеют существенных отличий от налогового контроля. Отсутствие таких различий связано с тем, что налоговые органы не выполняют функции разъяснения норм законодательства, которые для обеспечения разделения функций нормотворчества и исполнения таких норм должны выполняться институтом, не осуществляющим налогового контроля. В России таким институтом является Министерство финансов РФ. Налоговые органы в лице ФНС участвуют только в разработке форм отчетности по трансфертному ценообразованию, так как в дальнейшем они должны непосредственно использоваться налоговыми органами в деятельности по осуществлению налогового контроля.

Эффективность государственного налогового администрирования трансфертных цен зависит от степени разработки механизма его осуществления, предполагающего поэтапную, осуществляемую посредством определенных приемов, средств и методов контрольную деятельность налоговых органов, основанную на соответствующей законодательной и методологической базе. Такая база должна быть разработана на основании международного опыта налогового контроля и позволять однозначно определять сделки, подлежащие контролю, приоритетность и порядок использования методов налогового контроля за трансфертным ценообразованием, формы и основания осуществления налоговыми органами предварительного, текущего и последующего налогового контроля, основания для начисления налоговыми органами дополнительных налоговых платежей, а также штрафных санкций за несоблюдение положений налогового законодательства.

Одной из особенностей налогового администрирования трансфертного ценообразования, определяемой его предметом, является значительная роль предварительного налогового контроля, состоящая в возможности заключения соглашений о ценообразовании между налогоплательщиками и налоговыми органами. Соглашение о ценообразовании является распространенным инструментом налогового контроля за использованием налогоплательщиками трансфертных цен как в странах, где заключение соглашений о режиме налогообложения конкретной компании является распространенной практикой, так и в государствах, где не распространены

взаимоотношения налогоплательщиков и налоговых органов по обсуждению и заключению соглашений о налогообложении. В рамках соглашения о ценообразовании на определенный период, обычно от года до 10 лет, определяется подход к определению цен в целях налогообложения, который должны соблюдать налогоплательщики. При этом соблюдение такого подхода гарантирует налогоплательщикам отсутствие претензий со стороны налоговых органов в отношении оспаривания применяемых цен. В то же время соглашение о ценообразовании является эффективным инструментом снижения как временных, так и финансовых затрат на осуществление государственного налогового администрирования, а также позволяет сотрудничать с налогоплательщиками, что соответствует тенденциям реформирования подхода к налоговому администрированию в развитых странах.

В этой связи можно сделать вывод, что государственное налоговое администрирование трансфертного ценообразования представляет собой систему предварительного, текущего и последующего контроля за применением налогоплательщиками трансфертных цен, основанную на нормах законодательства и методологических его разъяснениях, а также на разработке особых процедур отношений с налогоплательщиками по предварительному установлению трансфертных цен в рамках заключения соглашений о ценообразовании.

2. На основании анализа практики государственного налогового контроля трансфертных цен в России определены механизмы его совершенствования, заключающиеся в устранении основных причин его неэффективности: отсутствия специализации налоговых органов на осуществлении контроля за трансфертным ценообразованием, а также отсутствия методики выявления объектов контроля (контролируемых сделок) и процедур определения соответствия применяемых цен рыночному уровню.

Вопрос эффективности налогового администрирования трансфертных цен в настоящее время является актуальным в России. Для его решения были внесены изменения в Налоговый кодекс РФ, вступившее в действие с 1 января 2012 г. и призванные сблизить нормы российского законодательства с рекомендациями ОЭСР путем конкретизации перечня контролируемых сделок, оснований взаимозависимости сторон сделки, а также применения методов трансфертного ценообразования, оснований и процедур проведения налоговых проверок, а также случаев наступления

ответственности за совершение налогоплательщиками нарушений, связанных с применением трансфертных цен. В НК РФ также введены положения о возможности заключения налогоплательщиками, относящимися к категории крупнейших, соглашений о ценообразовании с налоговыми органами, что является значительным шагом в осуществлении предварительного налогового контроля на практике.

На сегодняшний день в России не создано эффективных механизмов налогового контроля за трансфертным ценообразованием, что подтверждается сложившейся судебной практикой оспаривания налогоплательщиками решений налоговых органов, связанных с уровнем применяемых налогоплательщиками трансфертных цен. На основании анализа такой судебной практики можно сделать вывод, что суды разного уровня, включая Высший арбитражный суд, в большинстве случаев приходят к выводу о невозможности вынесения решений в пользу налоговых органов в связи с неоднозначностью трактовок норм законодательства, а также отсутствием в нем алгоритма применения методов трансфертного ценообразования.

В диссертации обобщаются аргументы, приводимые в судебных решениях, оспаривающих используемые налоговыми органами подходы к определению рыночного уровня цен. При этом делается вывод, что тот широкий спектр вопросов, который не был определен в законодательстве, не мог быть решен в судебном порядке, так как за весь период действия ст. 40 НК РФ не сложилось единого подхода к решению данных вопросов. Среди таких вопросов выделяются: определение видов контролируемых сделок, критериев взаимозависимости налогоплательщиков, возможность контроля сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, определение официальных источников информации о ценах (рыночном уровне цен), порядок применения метода цены последующей реализации и затратного метода, в особенности в части определения уровня прибыльности, характерного для определенной отрасли.

Однако несовершенство налогового законодательства в области контроля за применением налогоплательщиками трансфертных цен не является единственной причиной неэффективности налогового контроля. Среди других причин можно выделить отсутствие специализации налоговых органов на осуществлении контроля за трансфертным ценообразованием. До 1 января 2012 г. проверка соблюдения налогоплательщиками законодательства о налоговом контроле цен проводилась налоговыми органами как часть общей выездной налоговой проверки. Данный подход не предполагал безусловной проверки налоговыми органами трансфертных цен,

которая проводилась только в случае выявления ими в ходе других контрольных мероприятий потенциальных случаев занижения налоговой базы от использования трансфертных цен. При этом в законодательстве был прописан только общий подход к определению контролируемых сделок, а каких-либо методических рекомендаций по определению объектов контроля также не было разработано. В этой связи контролю подлежали только сделки, цены по которым находились в явном несоответствии с ценами, которые должны применяться по сопоставимым сделкам (слишком заниженные или слишком завышенные). Недостатком действовавшего механизма контроля также являлась практическая невозможность сформировать статистическую базу контролируемых сделок, совершаемых налогоплательщиками, связанная с отсутствием обязанности налогоплательщиков уведомлять налоговые органы о совершенных ими контролируемых сделках, хотя бы в части сделок с взаимозависимыми лицами, а также методических рекомендаций для налоговых органов по осуществлению контроля за соответствием цен, применяемых в контролируемых сделках, рыночному уровню.

Такая ситуация привела к практике осуществления налоговыми органами контроля за трансфертным ценообразованием только в редких случаях, когда они могли использовать метод сопоставимых рыночных цен на основании либо иных сделок налогоплательщика, либо биржевых котировок. При этом проведенный в диссертационном исследовании анализ судебной практики выявил, что в большинстве случаев решения налоговых органов оспаривались в судебном порядке и решения выносились в пользу налогоплательщиков, что также подтверждает низкую эффективность контрольных мероприятий.

- 3. Определены основные направления изменений, предполагаемых к внесению в раздел V.1 НК РФ, заключающиеся в уточнении методики расчета рыночного интервала рентабельности посредством применения ежегодных показателей рентабельности по сопоставимым компаниям, а также в развитии метода распределения прибыли, позволяющем его использовать в сделках с нематериальными активами, затратного метода и метода сопоставимой рентабельности с целью устранения коллизии их применения к сделкам по оказанию услуг.**

Вступление в силу положений раздела V.1 НК РФ является значительным этапом развития налогового контроля за трансфертным ценообразованием. Однако анализ возможности применения данного раздела установил, что он содержит ряд положений,

требующих уточнения и дополнения для обеспечения эффективного использования налоговыми органами законодательной базы при проведении налоговых проверок.

На основании опыта применения ст. 40 НК РФ можно сделать вывод, что одним из главных ее недостатков была неопределенность в использовании метода цены последующей реализации и затратного метода, то есть методов, основанных на анализе прибыльности одной из сторон контролируемой сделки. Применение данных методов необходимо при осуществлении налогового контроля, так как на практике метод сопоставимых рыночных цен практически неприменим к работам, услугам и ряду товаров, имеющих индивидуальные особенности, в связи с отсутствием информации о сопоставимых сделках.

Раздел V.1 НК РФ предполагает более четкий порядок применения методов, основанных на анализе рентабельности, однако содержит ряд положений, использование которых на практике может привести к противоречиям между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Согласно международной практике, рыночный интервал рентабельности может рассчитываться двумя способами. Каждый из этих способов предусматривает использование данных о рентабельности сопоставимых компаний за несколько последовательных лет (как правило, от трех до пяти). Однако различие между данными способами заключается в том, что для расчета интервала рентабельности при применении первого способа используются средневзвешенные показатели рентабельности для каждой из компаний, а при применении второго способа все показатели рентабельности за все периоды. Первый вариант предусматривает сглаживание влияния временных факторов на итоговый интервал рентабельности.

Различия между результатами расчета интервала рентабельности по первому и второму варианту представлены на рис. 1. В данном примере приведен упрощенный расчет рентабельности, без расчета средневзвешенного показателя рентабельности, который рассчитывается как частное от сложения сумм прибыли от продаж для каждой из компаний за 3 года к сумме выручки от продаж за 3 года для каждой из компаний выборки. Однако и данный упрощенный расчет позволяет сделать вывод, что применение варианта 1 и варианта 2 не дает одинаковых результатов и их использование налоговыми органами и налогоплательщиками может привести к необходимости решения данных вопросов в судебном порядке.

Название компании	Значения рентабельности, %		
Период (год)	2009	2010	2011
Компания 1	3.5	6	7.5
Компания 2	4	8	9
Компания 3	9	12	3
Компания 4	3	10	2

Показатели, используемые для расчета по Варианту 1

Исходные данные:

Количество компаний в выборке: 4.

Рассчитываемый показатель: рентабельность продаж

Расчет интервала рентабельности:

**Вариант 1**  
3,25% - 9%

**Вариант 2**  
5,35% - 7,5%

№ п/п	Компания	Значение рентабельности	
1	Компания 4, 2011	2	
2	Компания 3, 2011	3	
3	Компания 4, 2009	3	
4	Компания 1, 2009	3,5	3,25
5	Компания 2, 2009	4	
6	Компания 1, 2010	6	
7	Компания 1, 2011	7,5	
8	Компания 2, 2010	8	
9	Компания 2, 2011	9	9
10	Компания 3, 2009	9	
11	Компания 4, 2010	10	
12	Компания 3, 2010	12	

№ п/п	Компания	Значение рентабельности	
1	Компания 4	5	5,35
2	Компания 1	5,7	
3	Компания 2	7	7,5
4	Компания 3	8	

Рис. 1 Расчет интервала рентабельности

При этом в международной практике для расчета подобных интервалов используется либо полный интервал (интервал между минимальным и максимальным значениями выборки), либо интерквартильный интервал (диапазон между нижней и верхней квартилями).

Применение порядка расчета, отличного от принятого в международной практике, приводит к возникновению двойного налогообложения при внешнеторговых сделках (в случае, если разница между интервалами будет существенная).

Исходя из этого, представляется необходимым закрепить порядок определения интерквартильных интервалов рыночных цен и рентабельности, который бы соответствовал международной практике и Рекомендациям ОЭСР. При этом в международной практике при использовании не полного, а интерквартильного интервала для расчета данного интервала используются все значения выборки за все календарные годы, которые учитываются при проведении статистического

исследования согласно законодательству определенной страны (вариант 1 в примере выше), без расчета средневзвешенных показателей рентабельности.

При этом наряду с конкретизацией правил расчета интервала рентабельности необходимо также конкретизировать порядок и условия применения методов трансфертного ценообразования. В НК РФ наименее четко закреплено использование затратного метода, а также метода распределения прибыли для определения соответствия цен, применяемых в сделке, рыночному уровню.

Согласно НК РФ, затратный метод предусматривает сопоставление валовой рентабельности затрат продавца в контролируемой сделке с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат.

Порядок применения затратного метода не предполагает анализа затратной составляющей цены. Например, если компании оказаны услуги связанной стороной, при применении затратного метода анализируется только уровень рентабельности затрат исполнителя, при этом в состав затрат исполнитель может включить расходы, не связанные с оказанием услуг заказчику. Уровень таких расходов может оказать прямое влияния на размер рентабельности и на корректность сделанного при осуществлении налогового контроля вывода о соответствии цен по контролируемой сделке рыночному уровню.

Для соблюдения корректности применяемого метода следует предусмотреть в НК РФ необходимость при использовании данного метода учитывать прямые и косвенные затраты продавца, понесенные в связи с деятельностью в пользу покупателя. В этом случае отличием использования данного метода от метода сопоставимой рентабельности будет необходимость и наличие практической возможности определения именно рыночной цены по сделке, так как прямые и косвенные затраты, в отличие от общехозяйственных затрат, могут быть распределены в отношении каждой из контролируемых сделок.

Использование метода распределения прибыли, согласно НК РФ, предусматривается в случаях невозможности использования иных методов. При этом критерии распределения прибыли определены в НК РФ очень общо. Следует ограничить сферу применения данного метода, согласно Рекомендациям ОЭСР, сложными сделками по созданию и использованию объектов нематериальных активов. Применение же данного метода в других случаях приравнять к использованию оценки, то есть дать налогоплательщикам и налоговым органам возможность выбирать между оценкой и методом распределения прибыли даже при наличии теоретической

возможности его применения к рассматриваемой сделке. Такое уточнение в НК РФ позволит избежать случаев использования данного метода налогоплательщиками для минимизации своих налоговых платежей, так как его применение позволяет обосновать наиболее широкий диапазон цен. Это связано с процедурой применения данного метода, закреплением в НК РФ возможности использования различных факторов распределения прибыли.

**4. Разработана модель государственного налогового администрирования трансфертных цен, раскрывающая содержание каждого из своих элементов и адаптированная к действующей нормативно-правовой базе в области налоговых проверок.**

Вступившие в силу с 1 января 2012 г. изменения в НК РФ содержат новый механизм осуществления налогового контроля за трансфертным ценообразованием. Данный механизм предполагает осуществление отдельных проверок соблюдения налогоплательщиками законодательства о налоговом контроле цен, но не содержит в себе конкретных правил осуществления такого контроля. В этой связи наряду с совершенствованием законодательной базы в области осуществления налогового контроля цен необходимо построение комплексной модели контроля за трансфертным ценообразованием, в которой создание законодательной базы являлось бы только одним из составляющих этапов.

Другими этапами, составляющими эффективную модель контроля, должны быть разработка методологической базы налогового администрирования, определение структуры контролирующих органов и их функций, разработка процедур предварительного и текущего контроля, связанных с заключением с налогоплательщиками соглашений о ценообразовании, а также проведение мероприятий последующего контроля. Важным этапом определения эффективности данной модели должно стать осуществление оценки работы налоговых органов на основании коэффициентов, определяющих как количественные параметры собираемости налогов по результатам осуществления налоговых проверок, так и оценивающих эффективность работы налоговых органов на основании сравнения затрат на осуществление налогового контроля и его результатов, в числе которых должны учитываться не только начисления налогов по результатам налоговых проверок, но и суммы добровольной уплаты налогоплательщиками налоговых платежей.



В диссертационном исследовании выделяются следующие основные направления развития организации и проведения налогового контроля трансфертного ценообразования, в целях повышения его эффективности.

1. Совершенствование механизма налогового контроля трансфертного ценообразования:

- специализация налогового контроля трансфертного ценообразования на основе функционирования специализированных оперативных групп проверяющих;
- внедрение новых технологий и автоматизация работы налоговых органов, основанные на применении баз данных сделок налогоплательщиков, а также баз данных источников информации о рыночных ценах и рыночном уровне рентабельности;
- усиление взаимодействия налоговых органов с иными органами государственной власти (органами статистики, таможенными органами, Федеральной службой по тарифам, Федеральной антимонопольной службой для целей получения статистической информации об уровне цен);
- проведение организационно-методической работы по разъяснению налогоплательщикам и нижестоящим налоговым органам механизма налогового контроля трансфертного ценообразования.

2. Уточнение показателей оценки эффективности организации и проведения налогового контроля трансфертного ценообразования, включающее в себя разработку:

- критериев оценки сведений о контролируемых сделках, предоставляемых налогоплательщиками;
- методик проведения проверок налоговыми органами трансфертного ценообразования, включая методику проведения камеральной проверки (оценки документации по трансфертному ценообразованию, предоставляемой налогоплательщиком) и выездной проверки.

Реализация данных этапов осуществления налогового контроля требует наличия в модели контроля за трансфертным ценообразованием таких элементов как:

- организация работы налоговых органов, включающая как создание базы для повышения эффективности их работы, так и последующее и

оперативное осуществление контроля за реальной эффективностью работы;

- взаимосвязь данной модели с реалиями российской системы налогового контроля путем объединения созданных методик по налоговому контролю за трансфертным ценообразованием с уже существующей нормативно-правовой базой в области осуществления налогового контроля.

**5. Выработана концепция разработки методических рекомендаций для налоговых органов по осуществлению ими контроля за использованием трансфертных цен в сделках по внутрикорпоративному финансированию, состоящая в выборе приоритетного метода определения соответствия цен в сделке рыночному уровню и критериев сопоставимости долговых обязательств, а также источников информации о процентных ставках.**

Важным этапом в построении эффективной системы государственного налогового контроля за применением налогоплательщиками трансфертных цен является построение механизмов контроля для разных типов контролируемых сделок, состоящих в разработке методических рекомендаций в области контроля за трансфертным ценообразованием.

Наименее освещенным в действующей редакции НК РФ является механизм государственного налогового контроля за применением налогоплательщиками трансфертных цен при осуществлении операций по привлечению займов между юридическими лицами, являющимися взаимозависимыми и относящимися к одной группе компаний. Однако такие сделки являются широко распространенными и позволяют налогоплательщикам выводить существенную часть налоговой базы за пределы России в качестве процентных расходов. При этом данный вид сделок является специфическим, регулируемым специальными нормами ст. 269 НК РФ, и в отношении него в большинстве случаев невозможно применение общего с другими видами сделок подхода к осуществлению налогового контроля. В этой связи в отношении данного вида сделок одними из первых должны быть созданы методические рекомендации.

Методические рекомендации должны преследовать цель повышения эффективности осуществления налогового контроля и содержать в себе признаки сделок налогоплательщиков, цены по которым потенциально могут быть несоответствующими рыночному уровню, дополнительное разъяснение критериев

определения взаимозависимости лиц для целей налогообложения, критериев идентичности (однородности) займов, критериев определения рынка заемного финансирования, источники информации, используемые при осуществлении налоговых проверок. Такие рекомендации также должны ограничивать перечень документов, подлежащих запросу у государственных органов и истребованию у налогоплательщика независимо от сферы его деятельности, а также содержать подробное разъяснение оснований для привлечения налогоплательщика к ответственности и применения штрафных санкций.

Первый раздел методических рекомендаций должен содержать признаки сделок, наличие которых свидетельствует о необходимости осуществления в отношении их налогового администрирования.

Так как налоговый контроль должен быть направлен на минимизацию использования трансфертных цен для уменьшения налоговых платежей компании на территории России, в первую очередь налоговыми органами должна осуществляться проверка соответствия рыночному уровню процентных ставок по договорам займа с иностранными займодавцами.

Схема использования внутригруппового финансирования с наименьшими налоговыми платежами приведена на рис. 2.

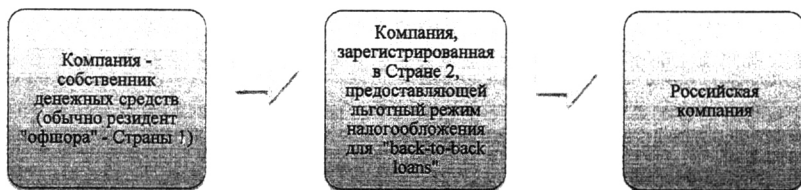


Рис. 2 Финансирование в форме «back-to-back loans»

При такой схеме финансирования режим налогообложения в «промежуточной» стране позволяет облагать налогом только процент, отражающий плату за услуги промежуточного звена в сделке. Такой процент может составлять 0,1 – 1 процентный пункт от размера процентной ставки по займу. Подобный режим налогообложения представляют такие страны как Нидерланды, Люксембург, Кипр.

Таким образом, контроль должен осуществляться в первую очередь в отношении контролируемых сделок, займодавцем по которым являются страны с льготным

режимом налогообложения (офшоры), а также страны, представляющие льготный режим налогообложения для процентных выплат. При этом такой контроль должен осуществляться в случае, если заемщик пользуется положениями п.1 ст. 269 НК РФ и включает в расходы в целях налога на прибыль проценты не на основании установленных п.2 ст. 269 НК РФ лимитов, а на основании рыночного уровня процентной ставки.

По сделкам по предоставлению внутрикорпоративных займов между российскими компаниями в первую очередь должны проверяться сделки, займодавцем в которых выступает сторона, имеющая убытки, признаваемые в целях обложения налогом на прибыль. В результате таких сделок может происходить недоплата налога на прибыль в периоде предоставления займа, так как процентные доходы не образуют налоговую базу, а только уменьшают образованный ранее убыток, учитываемый в целях налогообложения.

Вторым важным элементом методических рекомендаций является обоснование подхода к осуществлению налогового контроля, включающего выбор используемого метода трансфертного ценообразования, источников информации о ценах, а также критериев сопоставимости долговых обязательств.

В связи с особенностью отношений по предоставлению долгового финансирования единственным практически применимым методом трансфертного ценообразования является метод сопоставимых рыночных цен. Применимость иных методов трансфертного ценообразования ограничивается отсутствием информации о сопоставимых компаниях для определения рыночного интервала рентабельности.

Для применения метода сопоставимых рыночных цен необходимо определить критерии сопоставимости долговых обязательств для сравнения процентной ставки по сделке, подлежащей контролю, с процентными ставками по иным долговым обязательствам. В диссертационном исследовании выделены критерии сопоставимости долговых обязательств и даны предложения по группировке долговых обязательств по таким критериям. Среди основных критериев выделяются срок долгового обязательства, кредитный рейтинг заемщика, наличие обеспечения займа, а также валюта долгового обязательства и порядок определения процентной ставки (фиксированная или плавающая).

Для использования метода сопоставимых рыночных цен потенциально возможно использовать следующие источники информации:

- сравнение с кредитами, привлеченными сопоставимыми компаниями по показателю кредитного рейтинга у независимых коммерческих банков;
- использование индикаторов - MosPrime / MIACR и LIBOR, применяемых на рынке межбанковского кредитования;
- сравнение с доходностью по облигациям, котирующимся на ММВБ и публикуемым Thomson Reuters / Bloomberg.

В диссертации доказываем, что с юридической точки зрения возможно сравнение с процентными ставками по займам как индикаторов межбанковского кредитования, так и процентных ставок по кредитам и по облигациям. При этом с точки зрения доступности информации и ее полноты предлагается использование для сравнения облигаций по займам со сроком погашения более 1 года и межбанковских индикаторов по займам до востребования и займам со сроком погашения менее 1 года.

Все разделы методических рекомендаций должны подлежать пересмотру и обновлению на ежегодной основе для своевременного отражения новых тенденций в осуществлении внутригруппового финансирования, а также появления новых источников информации о процентных ставках.

Использование единых методических рекомендаций позволит сформировать общую практику осуществления контроля за уровнем процентной ставки по займам, выдаваемым в рамках контролируемых сделок, а также минимизировать количество судебных разбирательств.

В заключении работы отражены основные научные результаты диссертационного исследования.

Основные положения диссертационного исследования изложены в следующих публикациях:

1. Мазорук Е.С., Хрекова В.Е. Влияние концепции системы планирования выездных налоговых проверок на деятельность налоговых органов и налогоплательщиков с учетом последних изменений // Вестник Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова. – М.Изд-во Рос. экон. акад.- 2010. - №6 (36) (1 п.л. (авторские 0.5 п.л.)). (Издание рекомендовано ВАК России).
2. Мазорук Е.С. Налоговый контроль над трансфертным ценообразованием: нововведения и проблемы // Российское предпринимательство. – М. Изд-во

Креативная экономика – 2012. -№8 (0.5 п.л.) (Издание рекомендовано ВАК России).

3. Мазорук Е.С. Совершенствование налогового контроля за трансфертным ценообразованием // Актуальные проблемы налогообложения и развития ключевых сфер экономики: материалы межвуз. заочной науч.-практ. конф. / под общ. ред. д-ра экон. наук Н.В. Свиридовой. – Пенза: Изд-во ПГУ, 2010. (0,2 п.л.)
4. Мазорук Е.С. Способы совершенствования налогового контроля за трансфертным ценообразованием // Налоговый контроль за трансфертным ценообразованием: материалы науч.-практ. конф. – Москва: Изд-во Рос. экон. акад.- 2010. (0,5 п.л.)

МАЗОРУК ЕЛЕНА СЕРГЕЕВНА (Россия)

**Развитие государственного налогового администрирования трансфертных цен**

В диссертации исследованы проблемы государственного налогового администрирования трансфертного ценообразования, выявлены основные причины неэффективности действовавшей в России до 1 января 2012 г. системы налогового контроля за трансфертным ценообразованием, проанализирована возможность повышения качества налогового администрирования после введения в действие нового законодательства о налоговом контроле цен, дана критическая оценка положений данного законодательства и предложены меры по его совершенствованию, а также предложена концепция разработки методики контроля за трансфертным ценообразованием с апробацией практического применения данной концепции для сделок по предоставлению внутригрупповых займов. Рекомендуемые в диссертационном исследовании меры по дальнейшему развитию государственного налогового администрирования трансфертных цен в России позволят повысить эффективность выявления налоговыми органами налоговых правонарушений, связанных с применением налогоплательщиками трансфертных цен.

Elena S. Mazoruk (Russia)

**Development of state tax administration of transfer pricing**

The dissertation explores the problem of the state transfer pricing tax administration, identifies the main reasons of inefficiency in tax control over transfer pricing system effective in Russia before January 1, 2012, analyzes the possibility of improving the quality of tax administration after the enactment of new legislation on the tax control of prices, gives the critical evaluation of the provisions of this legislation and proposes measures for its improvement, as well as the concept of developing a methodology of control over transfer pricing with the approbation of the practical application of this concept for the provision of intra-group loans. Featured in the dissertation measures for further development of the state tax administration of transfer prices in Russia will significantly increase the efficiency of detection by tax authorities of tax offenses related to application of transfer prices.

Напечатано в типографии  
ФГБОУ ВПО «Российского экономического университета  
имени Г. В. Плеханова».

Тираж 100 экз. Заказ № 228 -з.









